

*Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”*

ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE

Walter Chiquiar

C.P. CHIQUIAR, WALTER

- Contador Público y Licenciado en Administración, F.C.E.- U.B.A.
- Maestrando de la Maestría en Contabilidad Internacional, F.C.E.- U.B.A.
- Profesor Adjunto Interino, J.T.P., F.C.E. – U.B.A.
- Profesor Adjunto, Universidad del Museo Social Argentino.

Publicación “Contabilidad y Auditoría”
Número 18 – año 9 – diciembre 2003

ARÉVALO Y SU INFLUENCIA EN LA REGULACIÓN CONTABLE

SUMARIO

- 1. Introducción**
- 2. Análisis de la regulación contable previo a la sanción de los P.C.G.A.**
 - 2.1 Situación en Estados Unidos**
 - 2.2 Situación en Argentina**
- 3. Los “principios” en la obra de Arévalo**
 - 3.1 El Concepto de ente**
 - 3.2 El concepto de bienes económicos**
 - 3.3 El principio de igualdad**
 - 3.4 El principio de moneda de cuenta**
 - 3.5 El principio de ejercicio**
 - 3.6 El principio de devengado**
 - 3.7 El principio de Costo**
 - 3.8 El principio de prudencia**
 - 3.9 El principio de uniformidad**

Reflexiones finales

Bibliografía principal utilizada por el autor

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es analizar la obra del profesor Alberto Arévalo vinculándolo con la regulación contable. Se ha considerado principalmente la obra Elementos de Contabilidad General, en la segunda edición revisada y analizada del 6 de febrero de 1954. Es importante destacar que el texto era utilizado por docentes y alumnos en la formación de grado de las facultades de ciencias económicas de Universidades Nacionales como La Plata, Buenos Aires, Rosario, y que como se verá mas adelante, en el ámbito de la regulación contable, no será sino hasta 1969 que en el orden nacional se sancionarán, lo que se dio en llamar “PCGA” recomendados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de Avellaneda, “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros”, y que tenían como antecedente el trabajo aprobado en 1965 en la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en Mar del Plata, por lo que se puede inferir que si bien no hay una alusión directa en los despachos de comisión de la Asamblea a la figura del autor, fue un actor que influenció con su aporte doctrinario a la profesión toda.

Es importante destacar que conocemos que los principios que se analizan han merecido innumerables críticas y que no es propósito del trabajo a la luz de la normativa contable actual ejercer defensa alguna, sino ubicándonos en el año 1954, fecha de edición del texto, considerar la influencia de Arévalo en la normativa de los años siguientes.

Cabe advertir que en el campo del conocimiento contable, Lopes de Sá¹ considera al autor como uno de los principales intelectuales de las corriente científica del patrimonialismo cuyo principal exponente fue Vincenzo Masi.

En primer lugar se hará un breve reseña histórica de la situación en cuanto a regulación de

¹ LOPES DE SÁ, Antonio. “Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade”. Edición 1997. Págs. 60 a 62.

normas profesionales en Estados Unidos, y después en la Argentina, a continuación se presentarán las similitudes detectadas en la obra que se analiza con la redacción final de los distintos principios identificados, para finalmente brindar una conclusión.

2. ANÁLISIS DE LA REGULACIÓN CONTABLE PREVIO A LA SANCIÓN DE LOS P.C.G.A.

2.1 Situación en Estados Unidos

Hasta el año 1929², en Estados Unidos, las empresas presentaban en sus estados contables una situación económica y financiera sólida y con perspectivas, las cuales a partir de ese momento entran en estado de quiebra, dando lugar a los problemas económicos asociados con el crack de la bolsa de Nueva York, causando un grave daño a la economía. Como consecuencia de éste hecho se percibe la necesidad de contar con normas para unificar criterios económicos y homogeneizar la aplicación de los mismos, y la tarea la comienza el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (A.I.C.P.A.), quienes junto con la Bolsa de Comercio de Nueva York (New York Stock Exchange -N.Y.S.E.) realizan un trabajo cuyo objetivo principal era desarrollar un conjunto de principios y normas contables que tuvieran una generalizada aceptación y aplicación para la preparación de Estados Contables. Por ésta razón se origina la expresión "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" (P.C.G.A.). El trabajo estuvo orientado a crear un Código Contable de aceptación por parte de la profesión, los usuarios generales y los organismos de control.

El Dr. Héctor Bértora³ señala que el Comité Especial de cooperación con las Bolsas de Valores, presidido por George O. May, realizó un trabajo sobre la estructura de los principios de contabilidad, el cual consistía en la correspondencia sostenida entre el comité especial del Instituto (Americano de Contadores Públicos Certificados), cuerpo profesional cuyo nombre fue CAP (Comité de Procedimientos Contables) y que emitía un boletín de investigación contable (ARB) entre los años 1939/1959 en el cual se ordenaron los pronunciamientos contables que permitiesen operar la profesión, y el Comité de cotización de acciones en la Bolsa de Valores de Nueva York.

En el año 1932 el Comité del Instituto envió una carta en la cual se encontraba la mayor recomendación al Comité de la Bolsa de Comercio. La Bolsa de Valores contaba con un problema básico: las compañías autorizadas a cotizar utilizaban gran variedad de métodos de contabilidad y de presentación de informes. Según el Comité del Instituto la solución al problema se basaba en:

- 1) Educar al público sobre la naturaleza y limitación de informes que deriven de la contabilidad; y
- 2) Mejorar sus informes publicados para que resulten más informativos a quienes lo utilizaban.

El Comité optó por dejar que las empresas puedan utilizar los métodos que creían convenientes dentro de los límites referidos, exigiendo la exposición de los métodos utilizados y uniformidad en la aplicación de los mismos de ejercicio en ejercicio.

En el año 1959 debido a la insuficiencia del trabajo anterior, en el AICPA se crea el APB (Junta de Normas Contables) de la cual surgieron 31 opiniones entre los años 1959/1973 siendo este último el año en que fue disuelto.

2.2 Situación en Argentina

En 1947, se reúne en la ciudad de Córdoba, la Tercera Asamblea Nacional de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores Públicos cuya recomendación fue la constitución de comités permanentes para el estudio de las cuestiones de la profesión, iniciándose allí el tratamiento de los

²GARCIA, Sergio y MATTERA Miguel. "Principios y Normas Contables en la Argentina". Editorial Tesis. 1984. Pág. 114.

³BERTORA, Héctor A. "Teoría de la Contabilidad". Ediciones Macchi. 1975, pág. 90.

PCGA.

En el año 1949, la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas crea un comité permanente, cuya tarea fue la confección de un cuerpo de normas mínimas para la elaboración de balances.

En 1957, en oportunidad de celebrarse en Chile, la IV Conferencia Interamericana de Contabilidad la Delegación Argentina presentó una tesis titulada Normas Mínimas para la Confección de Normas Contables, en esta conferencia la delegación chilena presenta una tesis cuyo título fue⁴:

“Uniformidad en la Presentación de los Balances en los Países Americanos

- 1. Clasificación de activos y pasivos y análisis de pérdidas y ganancias; y*
- 2. Unificación de normas mínimas para la expresión de las glosas.”*

Ambos trabajos fueron aprobados por la Conferencia constituyéndose una subcomisión permanente de normas de contabilidad integrada por Argentina, Brasil, Chile, México, Cuba y El Salvador.

En septiembre de 1960, la V Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en la Ciudad de Rosario, encomendó a la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas el estudio detallado de “Normas mínimas para la confección de estados contables”.

En junio de 1962 se celebró la VI Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, en la que se trató el trabajo General que llevaba el número 66, presentado por los Dres. José E. Punturo y Herbert C. Taylor, intitolado “Principios y normas técnico contables generalmente aceptados, forma y contenido de los estados contables, normas de auditoría y terminología técnica.”, y sobre el cual se emitió una recomendación que llevó el nombre de “Normas mínimas para la confección de estados contables.”, enunciando reglas y criterios sobre la definición y evaluación de los distintos elementos integrantes del patrimonio, con una clasificación y terminología basada en la formula oficial de balances para sociedades anónimas vigente en aquellos años.

En el mismo año ‘62, la Argentina como país coordinador preparó un despacho de la Subcomisión Permanente de Normas de Contabilidad titulado: “Principios y Normas Mínimas Técnico-contables para la preparación de estados financieros” cuyo contenido constaba de indicaciones sobre forma, contenido y dictámenes que emitían los profesionales independientes, y que fuera presentado ante la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Nueva York en dicho año. El despacho establecía que había principios con mayor gravitación que otros, los que se denominarían fundamentales, y sobre los cuales se apoyarían los demás, estos principios a los que denominaba postulados básicos eran los de Equidad y Utilidad.

Los principios generales eran: ente, bienes económicos, moneda de cuenta, empresa en marcha, valuación al costo, igualdad activo-pasivo, ejercicio, devengado, objetividad, realización, prudencia, uniformidad, materialidad, y exposición.

En el año 1965⁵ la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad tuvo lugar en la ciudad de Mar del Plata (Argentina) y la delegación argentina presentó un trabajo titulado “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros”, basado en lo elaborado para la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad y sobre la recomendación aprobada por la VI Asamblea Nacional de Graduados. En el trabajo, el postulado básico de utilidad desaparece, quedando equidad como postulado único, y prevalecen trece

⁴ BIONDI, Mario y T. De ZANDONA, María C. “Fundamentos de la Contabilidad”. Ediciones Macchi. 4ta. Edición , 1998, pág. 5.

⁵ Idem (4), págs. 6 y 7.

principios generales, se elimina el principio de igualdad activo-pasivo y se cambia la redacción de los principios definidos.

La VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en la ciudad de Avellaneda, en 1969, envió al Instituto Técnico para la profundización de su estudio el trabajo “Principios y normas técnico-contables generalmente aceptados para la preparación de los estados financieros”, el cual fue presentado por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, transcribiendo lo aprobado en la VII Conferencia (Mar del Plata, 1965) y haciendo una recopilación de los “principios de contabilidad” vigentes en nuestro país. Consta de un postulado básico y trece principios generales. Durante la vigencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el Instituto Técnico de Contadores Públicos, sólo emitió una modificación al principio de “moneda de cuenta” sobre ajuste de estados contables por inflación.

El Consejo Profesional de la Capital Federal estableció la vigencia de los principios a través de la resolución 25/76 del 20/04/1976 con vigencia a partir del 30/09/1976 fijando los alcances de la expresión “Principios de la Contabilidad generalmente aceptados” (PCGA), y la obligatoriedad de los dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos (I.T.C.P.).

El dictamen 1 del I.T.C.P. (normas específicas sobre dictámenes de contadores públicos referentes a estados contables), establecía que se entendía por PCGA, a los recomendados por la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas (Avellaneda, 1969), teniendo como antecedente las recomendaciones de asambleas anteriores y conferencias interamericanas de contabilidad sobre todo la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (Mar del Plata 1965).

3. LOS “PRINCIPIOS” EN LA OBRA DE ARÉVALO

En la lectura del texto “Elementos de Contabilidad General “ se han podido detectar los siguientes enunciados que participan de los significados subyacentes de aquellos aprobados en Avellaneda '69 y que seguidamente se detallan, y se agrega uno que originariamente estaba incluido y que luego no fue incorporado:

1. Ente.
2. Bienes económicos.
3. Igualdad. (*luego fue retirado de la propuesta*)
4. Moneda de cuenta.
5. Ejercicio.
6. Devengado.
7. Costo.
8. Prudencia.
9. Uniformidad.

3.1 El concepto de Ente

El autor comienza su obra definiendo el concepto de Ente⁶, al que conceptualiza como un ser que es, existe o puede existir, para luego explayarse sobre la clasificación de entes naturales, personas físicas o de existencia visible, y entes colectivos, unión de personas físicas de existencia ideal, pudiendo ser personas jurídicas si proceden de la tipificación de la Ley.

Los P.C.G.A. aprobados por la VII Asamblea incluían el principio de ente y al respecto lo definían como:

⁶ ARÉVALO, Alberto. “Elementos de Contabilidad General.” Editorial Selección Contable S.A., 2da. Edición rev. y ampliada. Bs. As. 1954, pág. 13.

Ente: los estados financieros se refieren siempre a un ente donde el elemento subjetivo o propietario es considerado como tercero. El concepto de ente es distinto del de persona ya que una persona puede producir estados financieros de varios entes de su propiedad. La personalidad del ente es independiente de la personalidad de sus accionistas y los estados contables solo deben referirse a los bienes, derechos y obligaciones del ente económico independiente.

Un trabajo elaborado por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos fue presentado por la delegación mexicana, según el Boletín No. 1 titulado “Esquema de la teoría básica de la contabilidad”⁷ (con fecha de publicación en septiembre de 1969) cuyo temática era los principios, exponía:

1. Principios que identifican y delimitan **al ente económico** y a sus aspectos financieros.
2. Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación.

Se incluye el principio de Dualidad económica cuya definición concuerda con el principio de igualdad activo-pasivo. Se eliminan los principios de: devengado, objetividad, prudencia, moneda de cuenta y bienes económicos, el concepto de devengado se incluye en la definición del principio de Realización, al principio de prudencia se le otorga un mayor énfasis, pues expresa que en la cuantificación de cualquier ítem de un estado contable es imprescindible la aplicación del mismo; la cuantificación contable no obedece un modelo rígido, puede elegirse entre alternativas diferentes por lo tanto es imprescindible la prudencia en la decisión; en cuanto al principio de moneda de cuenta se mencionan características de la información cuantitativa en general cuando se habla de estabilidad en el sistema de cuantificación para que la información pueda ser comparable.

3.2 El concepto de bienes económicos

El autor sostiene que para lograr los fines de un ente se requiere de una acción dirigida a la obtención de aquellos, es decir actividad o acción administrativa⁸. Además agrega que no se podrían alcanzar los objetivos sin una administración orientada a la obtención y uso de **bienes económicos**.

Los P.C.G.A. aprobados por la VII Asamblea definen el principio de bienes económicos como sigue:

Bienes Económicos: los estados financieros se refieren siempre a bienes económicos, es decir a bienes materiales e inmateriales que posean valor económico y por ende susceptible de ser valuados en términos monetarios. Los bienes se convierten en económicos cuando adquieren la característica de ser intercambiados.

Arévalo, conceptualiza a la hacienda como encuadrada en la esfera económica de un ente, que contiene elementos materiales u objetivos, personales o subjetivos, y una acción administrativa desarrollada. El elemento material u objetivo está constituido por los bienes que conforman la riqueza o materia administrable de la hacienda.

El autor sostiene⁹ que los bienes existentes en cantidad limitada pertenecientes a una persona física o ideal pueden permutarse por otros bienes económicos o riqueza, y establece que se deben dar las condiciones características de utilidad y permutabilidad.

La actividad administrativa que se desenvuelve en la hacienda es netamente económica y de aquí toma el nombre de administración económica y alcanzan su mayor grado en los entes

⁷ Idem (5), págs. 7 y 8.

⁸ Idem (6), pág. 14.

⁹ Idem (8), pág. 24.

llamados empresas o entidades de lucro¹⁰. Asimismo el carácter económico está relacionado directamente o indirectamente al aprovechamiento fructífero de los capitales¹¹. Como síntesis afirma¹²:

“La actividad administrativa que se desenvuelve en la hacienda es, pues, de índole económica y por ello se la llama administración económica, que es la parte de la administración general del ente en cuya esfera se asientan los estudios de la contabilidad.”

3.3 El principio de igualdad

En 1962 la Argentina preparó un trabajo de la Subcomisión Permanente de Normas de Contabilidad titulado: “Principios y Normas Mínimas Técnico-contables para la preparación de estados financieros” y que trataba sobre: a) la forma; b) el contenido de los estados contables y c) sobre los dictámenes que respecto a los mismos, emitían los profesionales independientes. Dicho trabajo fue presentado a la VI Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en Nueva York (1962). El despacho establecía principios fundamentales de mayor gravitación que otros (equidad y utilidad), y sobre los cuales se apoyarían los demás. Los principios generales eran: ente, bienes económicos, moneda de cuenta, empresa en marcha, valuación al costo, **la igualdad activo-pasivo**, ejercicio, devengado, objetividad, realización, prudencia, uniformidad, materialidad, exposición.

Partiendo del concepto de los elementos del patrimonio el autor establece¹³ que el diferencial de activos y pasivos es igual a patrimonio neto.

3.4 El principio de moneda de cuenta

El patrimonio de un ente como constitución agregada de bienes económicos puede ser medido en forma aislada de acuerdo con sus características (peso, superficie, longitud, medida, volumen densidad, etc.), es decir una apreciación cualitativa, o cuando es necesario de apreciar en su conjunto, o sea medir el patrimonio de manera de poder compararlo con el de otros entes, o con el de la misma hacienda en diferentes momentos de su vida económica aparece la necesidad de practicar una medición cuantitativa.

Arévalo sostiene¹⁴ que la apreciación cuantitativa sólo es posible considerando en los diversos bienes patrimoniales un aspecto común, que no es otro sino el valor, monetariamente expresado, que se puede atribuir a dichos bienes, apreciando el valor de los mismos no por sus condiciones intrínsecas o físicas, sino por sus aspectos extrínsecos de carácter pecuniario, traducido en cantidades de unidades monetarias, razón por la cual se denomina apreciación cuantitativa monetaria, apreciación monetaria o apreciación valorativa.

El principio aprobado en Avellaneda 1969 decía: *“Moneda de cuenta: los estados financieros reflejan el patrimonio mediante un recurso que se emplea para reducir todos sus componentes heterogéneos a una expresión que permita agruparlos y compararlos fácilmente. Este recurso consiste en elegir una moneda de cuenta y valorizar los elementos patrimoniales aplicando un precio a cada unidad.*

Se utiliza como moneda de cuenta el dinero que tiene curso legal en el país dentro del cual funciona el ente.

Aquellos casos donde la moneda utilizada no constituya un patrón estable de valor, por cuanto es factible la corrección mediante la aplicación de mecanismos apropiados de ajuste.

¹⁰ Idem (9).

¹¹ Idem (10), pág. 15.

¹² Idem (11), pág. 14.

¹³ Idem (12), pág. 33.

¹⁴ Idem (13), pág. 31.

Se pretende con este principio, que todos los rubros estén expresados en moneda de curso legal.”

La apreciación valorativa permite considerar a los bienes patrimoniales como cantidades homogéneas siempre que el valor esté expresado en una misma especie de moneda, a la que se denomina **moneda de cuenta**.

El autor considerado nos ilustra con su visión al agregar que¹⁵:

“Para que la valuación monetaria produzca plenamente los efectos deseados sería menester que el valor de la moneda de cuenta adoptada se mantenga invariable con el transcurso del tiempo, lo que no ha ocurrido en la generalidad de los países, especialmente en lo que va de este siglo. La inestabilidad de los valores monetarios es un factor que perturba la apreciación cuantitativa de los patrimonios y la determinación del rédito de los capitales en las empresas, generando arduos problemas de contabilidad en materia de inventarios y balances.”

3.5 El principio de ejercicio

En Avellaneda '69 se estableció: *“Ejercicio: en las empresas en marcha es necesario medir el resultado de la gestión de tiempo en tiempo, ya sea para satisfacer razones de administración, legales, fiscales o para cumplir con compromisos financieros, etc. Es una condición que los ejercicios sean de igual duración, para que los resultados de dos o más ejercicios sean comparables entre sí. Cabe acotar que la fecha de cierre de ejercicio es atributo total y exclusivo del ente. Lo usual es fijar una fecha coincidente con la época de variación estacional negativa.”*

Arévalo afirma¹⁶ que en todas las haciendas, se establecen espacios de tiempo de igual duración, llamados períodos administrativos con el objeto de apreciar la labor cumplida en cada período, confrontarla con períodos anteriores y obtener elementos de juicio para desarrollar la labor hacia el futuro. Define ¹⁷al ejercicio como el conjunto de operaciones de la hacienda producidas durante el período administrativo, buscándose con el balance anual practicar una especie de liquidación que implique el fin de un ejercicio y la iniciación del siguiente, propendiendo a la separación de los resultados producidos en cada uno de ellos, por aplicación del principio de independencia de los ejercicios.

3.6 El principio de devengado

El trabajo del autor analizado, destaca la importancia de distinguir las fases que ofrecen las entradas y las salidas financieras antes de convertirse en ingresos y pagos respectivamente, pues no se exige a una persona un importe en dinero si no se tiene el derecho de pretender dicha suma, determinado en forma cierta y que haya vencido la fecha de pago. Así, afirma que¹⁸ la entrada está devengada para la hacienda cuando ésta adquiere el derecho de percibirla y constituye para la misma un crédito frente a la persona que debe satisfacerla. También la hacienda no paga una suma cualquiera si previamente no ha adquirido el compromiso de satisfacerla, determinado en forma cierta y con la fecha de pago vencida. La salida se dice comprometida por la hacienda cuando se asume la obligación de pagarla y constituye un débito frente a la persona que debe cobrarla.

En síntesis¹⁹ la fijación o vencimiento de las entradas devengadas y de las salidas comprometidas a un determinado ejercicio administrativo constituye la **competencia de entradas y salidas**, activas las primeras y pasivas las segundas.

¹⁵ Idem (14), pág. 32.

¹⁶ Idem (15), pág. 102.

¹⁷ Idem (16), pág. 104.

¹⁸ Idem (17), pág. 105.

¹⁹ Idem (18), pág. 106.

La VII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas estableció:

Devengado: las variaciones patrimoniales que deben considerarse para establecer el resultado económico son las que competen a un ejercicio, sin entrar a considerar si se han cobrado o pagado. El principio de devengado establece pautas de atribución de costos a los ejercicios, pero no así para la atribución de ingresos. Esta falencia es cubierta por el principio de Realizado.

Determinar la forma y oportunidad de imputar los costos, se clasifican los mismos de la siguiente forma:

- 1) Costos identificables con ingresos de futuros ejercicios. Se activan y se irán devengando imputándose a resultados, en la medida que se atribuyan los respectivos ingresos.*
- 2) Costos identificables con ingresos del ejercicio. Se contabilizan como resultados del ejercicio y están vinculados en forma directa con determinados ingresos.*
- 3) Costos no identificables con un ingreso específico. Se contabilizan como resultados del ejercicio y/o como activos, en función de la parte devengado o no, con motivo del transcurso del tiempo.*

Constituye la forma mas aceptada de medir objetivamente variaciones en el activo o en el pasivo motivadas por convenciones preexistentes y el transcurso del tiempo. Las contabilidades que emplean la base de lo percibido atentan contra este principio.

3.7 El principio de Costo

El autor define al costo como el conjunto de gastos efectivamente soportados por una empresa para lograr la venta de un determinado producto, mercadería o servicio. Incluye en forma global, todos los gastos que deberán reintegrarse para que el capital del ente que vende sea reconstituido en la medida preexistente al pago de aquellos gastos. Así, el costo global se distingue en costo de adquisición y costos complementarios. Se define²⁰ al costo de adquisición como el precio de compra más los gastos inherentes a dicha compra de imputación directa (transporte, seguro, descarga, derechos de aduana y otros semejantes), y costos complementarios son los gastos de administración, cargas financieras y gastos de venta.

La norma de valuación al costo aprobada por la Asamblea de graduados de Avellaneda 1969 definía:

Valuación al costo: el valor costo-adquisición o producción- constituye el criterio principal y básico de valuación, que condiciona la formulación de los estados financieros llamados de situación, en correspondencia también con el concepto de empresa en marcha, razón por la cual esta norma adquiere carácter de principio.

Esta afirmación no significa desconocer la existencia y procedencia de otras reglas y criterios aplicables, sino que, afirmar que en caso de no existir una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio, debe prevalecer el de costo como concepto básico. Este criterio es aplicable a empresa en marcha, puesto que no sería razonable hacerlo en empresas en liquidación donde los activos serán valuados por sus valores de realización. El concepto de costo es aplicable en la medida que no exista una circunstancia especial que justifique la aplicación de otro criterio.

Este principio apunta a la determinación del valor al cual debe incorporarse un bien al patrimonio. Todas aquellas erogaciones necesarias para que el bien sea propiedad legal

²⁰ Idem (19), pág. 108.

de la empresa y este en condiciones de ser explotado económicamente formaran parte del costo.

3.8 El principio de prudencia

Arévalo nos ilustra afirmando²¹ que una prudente regla empírica procura evitar inconvenientes sosteniendo que para los bienes destinados a la venta se aplica el valor de costo o el corriente en el mercado el que sea menor.

- *Prudencia: significa que cuando se deba elegir entre dos valores para un elemento del activo, normalmente se debe optar por el mas bajo, o bien que una operación se contabilice de tal modo que la alicuota del propietario sea menor. Este principio se puede expresar también: "contabilizar todas las perdidas cuando se conocen y las ganancias solamente cuando se hayan realizado."*

Las características básicas del principio son:

- * *Elección del valor mas bajo para el activo.*
- * *Contabilizar las perdidas cuando se conocen, lo que implica relación con el principio de Objetividad y Devengado.*
- * *Contabilizar las ganancias cuando se hayan realizado. Hay relación con el principio de Realización.*

El principio de prudencia impone optar entre dos valores, por el que resulte menor.

3.9 El principio de uniformidad

El autor sostiene que una de las principales normas de valuación dice²²: Las normas adoptadas deberán mantenerse en los sucesivos ejercicios, como criterio uniforme de apreciación, excepcionalmente y en casos justificados se procederá a su variación, con la consiguiente información sobre los cambios producidos.

Al respecto el principio aprobado por Avellaneda (1969) textualmente decía:

"Uniformidad: los principios generales, cuando fueren aplicables, y las normas particulares utilizados para preparar los estados financieros de un determinado ente, deben ser aplicados uniformemente de un ejercicio a otro. Deben señalarse por medio de una nota aclaratoria, el efecto en los estados financieros de cualquier cambio de importancia en la aplicación de los principios generales y las normas particulares."

Reflexiones finales

A través del trabajo se analizó el texto Elementos de Contabilidad General del profesor Alberto Arévalo vinculándolo con la regulación contable. La obra estudiada es una edición revisada y analizada que se terminó de imprimir el 6 de febrero de 1954. Como se ha podido observar prácticamente los principios que se aprobaron en Avellaneda 1969 están contenidos en el texto sub-examine, y en algunos casos con una redacción mas clara. Desde otra frontera es importante destacar que la bibliografía utilizada es en su mayoría de autores italianos del primer tercio del siglo XX.

Es muy posible que: a) Dada su condición de profesor universitario; b) Que el texto era utilizado por docentes y alumnos en la carrera de grado de las Facultades de Ciencias Económicas de Rosario, Buenos Aires, La Plata; c) Que a la fecha de escribir la primera edición de la obra no

²¹ Idem (20), pág. 181.

²² Idem (21), pág. 183.

existía como tal la enunciación de los PCGA, pues recién en el año 1949, la Primera Convención Metropolitana de Graduados en Ciencias Económicas crea un comité permanente, cuya tarea es la confección de un cuerpo de normas mínimas para la elaboración de balances; por lo que se puede inferir que si bien no hay una alusión directa en los despachos de comisión de la Asamblea a la figura del autor, fue un actor que influenció con su aporte doctrinario a la profesión toda, como formador de profesionales.

Bibliografía principal utilizada por el autor

ONIDA, P.	Elementi di ragioneria	Milán, 1938.
SPINEDI, S.	Principi di ragioneria generale	Turín, 1921.
BESTA, F.	La ragioneria	Milán, 1909-1912.
D'ALVISE P.	Nozioni Fundamentali di Ragioneria	Padua, 1920.
MASI, V.	Ragioneria generale	Boloña, 1926.
CERBONI, G.	La ragioneria scientifica	Roma, 1886-1894.
ZAPA, G.	Tendenze nuove negli studi di ragioneria	Milán, 1927.